

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学号: X200515166

UDC _____

厦 门 大 学

硕 士 学 位 论 文

以全面预算管理为核心构建企业内控体系

——以中化集团管理实践为例

On Construction of the Internal Control System centered
around Comprehensive Budgeting
—Based on the Case of SINOCEM

马 晓 维

指导教师姓名: 郭 晓 梅 教授

专 业 名 称: 工商管理 (EMBA)

论文提交日期: 2008 年 11 月

论文答辩日期: 2008 年 月

学位授予日期: 2008 年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2008 年 11 月

厦门大学学位论文原创性声明

本人呈交的学位论文是本人在导师指导下,独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考其他个人或集体已经发表的研究成果,均在文中以适当方式明确标明,并符合法律规范和《厦门大学研究生学术活动规范(试行)》。

另外,该学位论文为()课题(组)的研究成果,获得()课题(组)经费或实验室的资助,在()实验室完成。(请在以上括号内填写课题或课题组负责人或实验室名称,未有此项声明内容的,可以不作特别声明。)

声明人(签名):

年 月 日

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人同意厦门大学根据《中华人民共和国学位条例暂行实施办法》等规定保留和使用此学位论文，并向主管部门或其指定机构送交学位论文（包括纸质版和电子版），允许学位论文进入厦门大学图书馆及其数据库被查阅、借阅。本人同意厦门大学将学位论文加入全国博士、硕士学位论文共建单位数据库进行检索，将学位论文的标题和摘要汇编出版，采用影印、缩印或者其它方式合理复制学位论文。

本学位论文属于：

（ ） 1. 经厦门大学保密委员会审查核定的保密学位论文，
于 年 月 日解密，解密后适用上述授权。

（ ） 2. 不保密，适用上述授权。

（请在以上相应括号内打“√”或填上相应内容。保密学位论文应是已经厦门大学保密委员会审定过的学位论文，未经厦门大学保密委员会审定的学位论文均为公开学位论文。此声明栏不填写的，默认为公开学位论文，均适用上述授权。）

声明人（签名）：

年 月 日

摘要

内部控制在会计与审计研究中历来倍受关注，随着公司治理成为全球关注的热门话题，作为其运行机制重要组成部分的内部控制问题引起了经济、管理乃至政治、社会等学界的高度重视。但是，人们对内部控制的一些基本问题本来就认识不一，COSO 基本框架的提出使内部控制成为企业风险管理系统的主要内容。本文通过系统阐述全面预算管理与内部控制的理论、分析全面预算管理与内控机制在企业运营中的作用，同时以中化集团的成功经验作为实例，阐述如何以全面预算管理作为核心构建企业的内控体系。

全面预算管理将指标量化，以预算目标引导企业的生产经营活动并对经营业绩进行考核。它是内部控制活动的框架、是信息传递的平台、是风险评估的依据、评价和检查必须依靠全面预算的量化指标。全面预算管理是内部控制的基础，它对内部控制具有统驭作用，构建有效的内控体系必须以全面预算管理为核心。长久以来，关于全面预算管理与内控研究的文献都很多。全面预算管理方面，以往的研究多数集中于全面预算的控制点、组织构架、对企业的影响、战略意义、价值管理等等。而内控方面，在美国的 COSO 基本框架、萨班斯法案出台之后，国内兴起了对于内控的研究热潮，同时大型国有企业也更加重视内部控制等对企业发展带来的影响。本文将全面预算管理同内控体系建设有机的结合起来，以中化集团这一典型案例作为研究例证，系统地论述如何通过全面预算管理构建企业的内控体系，并得出全面预算管理作为一种有效的管理控制方法可以很好的解决企业的内部控制问题，以及内部控制体系要想有效发挥作用，必须得到领导、组织、信息、制度、人力五个方面的有力保障的结论。

关键词：预算管理；内部控制；COSO 报告

ABSTRACT

Internal controls in accounting and auditing research have always been a focus to which research people pay close attention. As corporate governance becomes an increasingly huge concern globally, internal controls-being a key component in corporate governance-have attracted great attention from economic, managerial, political and social area. However, some basic issues in internal controls have always been judged by a large variety of recognitions. The framework of COSO report creates internal control system the key content in corporate risk management. Based on the theory of comprehensive budget system and internal control, and also the analysis of comprehensive budget management and internal control mechanism in business operation, this essay explains how to establish the internal control system via budget management by giving the examples of successful experience by SINOCHEN Group.

The role of comprehensive budget in a business is to quantify the business target, to monitor the business operation and to evaluate the business results. Comprehensive budget is the framework of internal control, the platform of information transfer, the evidence of risk evaluation and the quantitative benchmark of monitoring and evaluation. In general, comprehensive budget is the cornerstone and also the guideline in building the internal control system. There are large number of researches on budget management and internal control over the years. However, the previous researches on budget management mainly focused on its controlling point, framework and its influence or strategic value to the firm. In terms of internal control, it gradually becomes a popular topic in China since the introduction of the Sarbanes-Oxley Act and more and more large Chinese state-owned companies are exploring the effects created to their business development through internal control system. By using the example of SINOCHEN Group, this essay explains the solutions to build the internal control

system via budget management. It concludes that comprehensive budget is able to solve problems in internal control system but subject to the support from management level, company structure, information system and human resource unit, etc.

Key Words; Comprehensive Budget ; Internal Control; COSO report

目录

第一章 绪论	1
第一节 本文的研究背景和意义	1
第二节 相关文献回顾	1
第三节 基本结构	8
第二章 构建集团的内部控制体系	9
第一节 内部控制的含义与实质	9
第二节 内部控制实施中存在的问题	13
第三节 全面预算管理的特点及职能	15
第四节 内部控制需通过全面预算管理来实现	17
第三章 中化集团以“全面预算管理”为核心的内控体系	23
第一节 构建以全面预算管理为核心、“点线面”相结合 的内控体系	23
第二节 为内控体系建立完备的保障机制	32
第三节 中化集团内部控制体系建设取得良好成效	35
结论	37
参考文献	38
后记	40

第一章 绪论

第一节 本文的研究背景和意义

随着现代企业的发展，企业面临的内外部环境日益复杂，特别是大型企业集团日益增多，各种公司治理问题层出不穷，效率低下、道德风险等问题日益困扰着企业的经营者，构建内控体系已成为企业能够良性运营的重要前提。企业内部控制作为一种价值控制和综合控制，已成为现代企业管理的重要环节，更是现代企业管理的中心环节。内部控制是企业管理系统的一个核心系统，也是现代企业管理学的一个重要分支，其好坏直接影响到企业的兴衰成败，加强企业内部控制是提高企业竞争力的一个重要途径。因此，如何建立一套科学、适用的内部控制体系，强化内部控制机制，成为当前我国企业管理改革和发展的一项紧迫课题。特别是诸如巨人集团的倒下、郑州亚细亚的关门等一系列事件的出现使得研究如何建立一套行之有效的企业内部控制体系，加强我国企业的内部控制具有强烈的现实意义。中国所面临的是一个国际化的舞台，致力于建立有效的内控体系，并在一些标准、框架的制定上与全球主流框架保持一致，这样与国际才有沟通的可能，有平等对话的可能，有进一步发展的可能。

第二节 相关文献回顾

一、内部控制相关文献回顾

（一）国外研究情况

内部控制系统的最初形式是内部牵制系统(Internal Check Systems)。在 20 世纪 40 年代前，人们习惯用内部牵制这一概念。根据《柯氏会计辞典》的解释，内部牵制是指：“以提供有效的组织和经营，并防止错误和其他非法业务发生的业务流程设计。其主要特点是以任何个人或部门不能单独控制任何一项或一部分业务权力的方式进行组织上的责任分工，每项业务通过正常发挥其他个人或部门的功能进行交叉检查或交叉控制。设计有效的内部牵

制以便使各项业务能完整正确地经过规定的处理程序，而在这规定的处理程序中，内部牵制机能永远是一个不可缺少的组成部分。”

20 世纪 40 年代，随着美国民间审计发展的一些趋势日益明显，测试范围愈来愈依赖于内部控制的可靠性程度，对内部控制进行评价已成为审计工作的出发点，这是现代审计中一股最激进、最进步的洪流，是审计界前所未有的现象。在现代审计中，被审计单位的内部控制发挥着极为重要的作用。

在 20 世纪初，人们将控制视为预防性的。亨利·法约尔认为，在一个企业中，控制在于检验每一件事情是否同所拟订的计划、发出的指示和确定的原则相符合，旨在发现、纠正和防止重犯错误。对物、对人、对行动都可以进行控制。现在，控制不再是套在人们身上的枷锁，相反，它已经成为管理人员的助手。美国著名的管理学家哈罗德·孔茨认为，控制职能就是按照计划标准衡量计划的完成情况并纠正计划执行中的偏差，以确保计划目标的实现。在某些情况下，控制职能可能导致确立新的目标、提出新的计划、改变组织机构、改变人员配备，或在指挥和领导方法上做出重大的改变等。控制职能在很大程度上使管理工作成为一个闭环系统。

1949 年，美国会计师协会出版了《内部控制—调整组织的各种要素及其对管理当局和独立职业会计师的重要性》，对内部管理控制首次作了权威性定义：“内部控制包括组织机构的设计和企业内部采取的所有相互协调的方法和措施。这些方法和措施都用于保护企业的财产，检查会计信息的准确性，提高经营效率，推动企业坚持执行既定的管理政策。”

1961 年，英国的英格兰威尔士特许会计师协会编写了《一般审计原则》，其中指出：内部控制不仅是指内部牵制和内部审计，而且指管理者按有条不紊的方法为进行公司经营，保护资产，尽可能确保会计记录的正确性和可靠性而设立的财务和其他管理制度。

1972 年，加拿大特许会计师协会在会员手册中指出：内部控制是指企业管理当局所制定的一系列组织、计划和调节控制的制度，以便尽可能确保经营活动有秩序和有效地运行，实现保护企业财产、提高会计信息可靠性和及时提供正确的财务报表的目标。

20 世纪 80 年代以后，西方会计审计界研究的重点逐步从一般含义向具体

内容深化。1988 年，美国注册会计师协会发布《审计准则公告第 1 号》。该公告首次以“内部控制结构”代替“内部控制”，提出“企业的内部控制结构包括为提供取得企业特定目标的合理保证而建立的各种政策和程序”。内部管理控制结构具体包括控制环境、会计系统、控制程序三个要素。内部管理控制结构的内容正式将控制环境纳入内部控制范畴。刚开始人们只是将控制环境作为内部控制的外部因素来看待，但渐渐地人们认识到控制环境是内部控制的一个组成部分，它是由企业全体职工，主要是企业的管理者所造就的，是充分有效的内部控制体系得以建立和运行的基础及保证，因而是企业的控制范围内的。此外，不再区分会计控制与管理控制，而统一以要素表述内部控制。这是因为西方学术界在对会计控制与管理控制进行研究时，逐步发现这两者往往是不可分割的，是相互关联的。

直到 1992 年，COSO 委员会提出报告《内部控制—整体框架》，以及 1994 年对其进行增补后。内部控制理论进入一个新的阶段。

COSO 报告为内部控制赋予了更加深刻的含义，正因为 COSO 在内部控制理论发展历程中所做的重大贡献，所以一般理论界都把 COSO 报告作为内控理论的标杆。COSO 报告引起了世界会计学界的广泛研究兴趣，加深了各界对内部控制认识的重要性，基本上统一了业界的认识，这对人们进行企业内部财务控制的研究极具时代意义。COSO 提出了企业内部控制的整体框架，其主要内容有如下五点。（1）控制环境；（2）风险评估；（3）控制活动；（4）信息和沟通；（5）监督。^{①②}上述五种成份实际上内容广泛，相互关联。控制环境是其他控制成份的基础，在规划控制活动时，必须对企业可能面临的风险有细致的了解和评估；而风险评估和控制活动必须借助企业内部信息有效的沟通；最后，实施有效的监控以保障内部控制的实施质量。COSO 委员会和巴塞尔委员会都认为，内控的过程涵盖了公司所面对的，并在公司内由各级人员所经营的所有的内部和外部的风险。COSO 委员会同时提出，企业所设定的目标是一个企业努力的方向，而内部控制组成要素则是为实现或达成该目标所必需的条件，两者之间存在直接的关系。每一个组成要素要适用于

^① “COSO 框架主要内容及内部控制”。www.coso.org。

^② 李麟：“COSO 内部控制整体框架”，《金融会计》，2001 年第 3 期，P14。

所有的目标类别，每一个组成要素也与每一个目标都有关。对于任何企业或企业中的任何部门，内部控制都极为重要。

（二）国内研究情况

国内有关内部控制理论的研究起步较晚，直到 20 世纪 80 年代，学术界和国家监管当局才进行这一领域的探索和研究；20 世纪 90 年代开始推动企业内部控制的建设和。

李凤鸣在内部控制系统研究方面填补了我国空白。在《内部控制学》一书中论述了整体控制的基本理论，内部控制的目标与要素，内部控制制度的结构、运行及设计；重点阐述了管理控制、会计控制和审计控制的实务；其基本目的是为了建立中国式的内部控制体系。

潘秀丽在《企业内部控制研究》中，通过对内部控制相关问题的深入分析，建立了一套具有一定现实意义的内部控制理论和方法体系。主要研究了中国内部控制的现状，并以内部控制目标作为出发点，建立了包括内部控制的目标、内部控制的构成、内部控制的实现方式等内容的企业内部控制基本理论框架体系；按照内部控制的不同构成部分，具体分析了企业内部控制体系的构建方法，阐述了企业的风险、风险管理体系及相关风险的控制措施，提出了企业内部控制的自我评估及外部评价的基本方法^①。

王棣华在《新经济下企业的内部控制问题分析》中，阐述了新经济下企业的基本特征，分析了企业内部会计控制、财务控制、审计控制应注意的问题，并就加强企业内部文化建设、建立内部控制的规范体系进行了研究，为内部控制的建立和实施提供了理论支持。^②

贡华章在《中油集团内部控制探索与实践》中，总结了中油集团财务管理的内部控制制度“一个全面，三个集中”体系，并对未来的内部控制框架提出了构想。他明确指出全面预算管理是实现内部控制的重要基础，资金集中、债务集中和核算集中是实现内部控制目标的有效手段，适应时代变化、加强制度建设是实现内部控制的有力保障，他提出我国的内部控制建设还有待完善和加强，目前更多的是局限在会计与审计角度，范围还不够大，还没

^① 潘秀丽，《企业内部控制研究》，中国财政经济出版社，2005 年 6 月。

^② 王棣华：“新经济下企业的内部控制问题分析”，《广西经济管理干部学院学报》，2004 年第 4 期。

有达到英美等国家倡导并行之有效的从会计控制到财务控制，到管理控制，再到风险控制的层次。^①

何红渠、姚刚在《控制论与企业内控制度的设计》中，指出内部控制制度是一个多层次的复杂大系统，通过对企业内部控制方式的分析，认为企业内部控制制度的设计要建立一个功能模型，可以采用黑箱技术^②进行内部控制制度的设计，对如何设计内部控制制度有很好的实践指导价值。

程新生从内部控制与公司治理^③、组织结构关系的角度，构建了内部控制的体系框架；李亚莉、朱荣恩研究旨在提高资本市场信息质量的财务报告内部控制问题^④；田志刚、刘志远探讨基于现代管理信息系统内部控制的特征及其功能实现^⑤。

就我国目前对内部控制研究及实践现状而言，内部控制的内容范围与 COSO 报告相比，还存在许多薄弱环节，还有相当的距离，在今后内部控制建设中需加以强化。应在企业内部建立一个基本的控制框架，作为管理层评估财务报告内部控制的基准，这是企业发展到一定程度在管理方面的必然要求，它受公司治理、文化理念、经营哲学、价值创造、风险和机会、管制、技术发展及受托责任等各方面的影响。且我国目前尚未形成完整的内部控制整体框架；对内部控制的规范多站在会计控制规范的角度，没有把内部控制提升到一个更高的层面上来考虑，如站在公司经营管理乃至公司治理的高度上来综合考虑内部控制。国内企业需要从 COSO 框架中吸收合理的内核，这将有助于管理层次的提升、执行能力的到位。

二、全面预算管理相关文献回顾

全面预算管理的理论起源于二十世纪初，它对现代企业的成长与发展起到了至关重要的作用。钱德勒在其经典著作《美国企业管理革命》中描述了这一史实。第一次世界大战后的经济衰退使许多成长中的美国企业陷入了困境，为了增强企业对环境的适应能力，减少环境变化对企业造成的损失，发

^① 贡华章：“中油集团内部控制探索与实践”，《会计研究》，2004 年第 8 期。

^② 何红渠：姚刚，“控制论与企业内控制度的设计”，《审计与经济研究》，2002 年第 5 期。

^③ 程新生：“公司治理、内部控制、组织结构互动关系研究”，《会计研究》，2004 年第 4 期。

^④ 朱荣恩，应唯等：“美国财务报告内部控制评价的发展及对我国的启示”，《会计研究》，2003 年。

^⑤ 刘志远，刘洁：“信息技术条件下的企业内部控制”，《会计研究》，2001 年第 12 期。

展一套能够按照科学预测而得到的计划和调整产品流量的方法和分配资源的程序成为必然，在此基础上，产生了全面预算管理。随着全面预算管理的推行，高层管理者的职能逐渐集中于对资源的长远规划与对下级的绩效考核上。自 20 世纪 20 年代全面预算在美国的通用电器公司、杜邦公司、通用汽车公司产生之后，这一方法很快就成为了现代大型企业的标准程序，并且随着企业的不断成长而得以不断的完善和发展。^①从最初的计划、协调生产发展成为现在的兼具控制、激励、评价等功能的一种综合贯彻企业战略方针的经营机制，从而处于企业内部控制系统的核心地位。著名管理学教授戴维认为，全面预算管理是为数不多的几个能把组织的所有关键环节和职能融合于一个体系之中的管理控制方法之一。

全面预算管理是管理会计的重要组成部分，也是现代企业集团企业管理的重要方法和手段。近年来，国内外研究预算管理方面的文章很多，就国外研究而言，主要集中于以下两个方面的研究：

（1）从案例分析方面进行的研究。马格列特·图恩、理查德·皮克和笛恩·杰士维尔德(2001)通过对香港的一家大型公共设施组织中 64 位经理级人员的采访，经过研究发现有着合作目标的预算团队在预算目标遇到冲突的情况下，倾向于彼此开诚布公地进行讨论，相互协调地解决问题。结果是更能提高团队的生产率，同时也能增强团队间的联系，也导致了更高质量的预算。R·阿兰·维伯（2002）考虑了预算编制环境中对产生预算松弛现象的两个因素：声誉和预算差异调查。通过实证研究，结果表明无论是为了保持良好的声誉或是因为企业制度中规定了要调查预算差异产生的原因，两者都将导致较低水平的预算松弛现象的产生。

（2）从实证方面进行的研究。通常基于预算的绩效评价会导致经理人员高水平的工作压力。大卫·恩斯雷采用采访、调查表和实证研究等方法，通过对下级经理人员向上级经理人员报告预算差异的过程和下级经理人员获得的用于解释这种差异的信息的研究，发现下级经理人员获得的用于解释差异的信息的完全程度影响下级经理人员对预算差异的理解以及向上级经理人员

^① 祁怀锦：“关于我国企业预算管理的几个问题”，《财会通讯》，2001 年第 5 期。

解释各种差异的能力。反过来，也影响下级经理人员的工作压力水平，特别是在基于预算的绩效评价情况下。詹森·弗什、詹姆斯·R·弗雷德里克森和肖恩·A·贝弗通过实证研究了信息不对称对以协商方式编制预算的影响。他们发现在开始编制预算时，虽然上下级可能只存在很小的分歧，但如果这种分歧是出于上下级获得的不同信息所导致的，最终有很大的可能性将不会达成一致的结果。此外，还发现信息不对称会影响协商结果和预算松弛的关系。

就我国国内学者对全面预算管理的研究而言，随着企业改革的深入和我国经济逐渐融入国际竞争，预算管理越来越受到我国企业和学者的重视。自上世纪 90 年代以来，我国财会管理类刊物刊发的关于预算管理的文章数量明显增多。但是，这些文章除了经验介绍之外，多为一般性的建议和指导。这说明我国对于预算管理的学术研究在一定程度上滞后于实践的发展。

国内预算管理研究主要有以下具有代表性的学术思想：苏寿堂等人提出企业预算管理主要具有四种职能，即规划职能、协调职能、控制职能和业绩考评职能。苗振亚认为应从战略管理会计的角度来重新认识企业预算管理的作用，预算目标应更好的和企业战略目标结合起来。潘爱香等人认为全面预算管理是公司治理结构的重要组成部分，全面预算管理制度是继《公司法》、《公司章程》之后第三层次的法律文书，以《公司法》、《公司章程》为依据具体落实股东大会、董事会、经营者，尤其是企业内部各部门乃至每个员工的责权利关系，明晰其权责空间和责任区域，并通过制度化使企业的决策、行为和结果得到高度的协调与统一。高晨认为全面预算管理是与企业发展战略相配合的战略保障体系是全面整合企业业务流、资金流、信息流和人力资源流的经营管理制度，处于企业内部控制系统的核心位置。于增彪等人认为预算整合企业资源的有效方法，而不仅仅作为一种控制费用的手段。政策法律方面，2002 年 4 月 10 日，财政部发布的《关于企业实行财务预算管理的指导意见》进一步提出了企业应实行包括财务预算在内的全面预算管理；2003 年 12 月出台的《内部会计控制规范—预算(征求意见稿)》无疑对我国企业建立和完善全面预算管理制度起了很大的推动和促进作用。至此，无论从理论上还是从实践上全面预算管理已经在我国得到广泛认可。我国一些大中型企业已成功实行全面预算管理，都取得了明显的经济效益。

第三节 基本结构

本文围绕如何构建企业内控体系这一目标，对全面预算管理的内部控制职能进行理论探讨，阐述了构建内控体系应以全面预算管理为核心的可行性和必要性，并以中化集团构建内控体系的具体案例作为实证，详细地论述了如何以全面预算管理为核心构建企业内控体系。通过本文的研究希望对我国企业建立内控体系有一定的实践意义。

本文的基本结构如下：

第一部分 阐述本文的研究背景和意义，并对相关研究文献进行回顾。

第二部分 对企业集团构建内部控制体系必须以全面预算管理进行理论分析。

第三部分 以中化集团以全面预算管理为核心构建企业内控体系的实践作为实例，具体说明如何构建企业内控体系，增强企业的竞争力。

第四部分 全文结论。

第二章 构建集团的内部控制体系

第一节 内部控制的含义与实质

一、内部控制的含义

一般来说，企业的内部控制具有两层含义。第一层含义是对偏离计划行为的检查。当企业的经济活动实际与计划不一致时，领导的责任就是立即组织检查，分析和查明产生差异的原因，确定责任归属。第二层含义是对偏离计划行为的纠正，即根据查明的结果，针对产生差异的原因和责任归属，提出改进的办法，予以纠正、或调整、或追究行为人责任，使企业各项经济活动纳入计划轨道，保证计划的正确执行和完成。

内部控制强调评估经营管理活动中突出的风险点（当然，这些风险点不是固定不变的），建议经营管理人员针对这些风险点实施必要的控制活动。这里所评估的既有内部的风险，又有外部的风险。那种以为内控只是控制某单位的内部风险的观点是有片面性的。这里我们引用 COSO 报告来阐述内部控制的含义，其主要体现在^①：

1. 明确对内部控制的“责任”。在世界内部控制发展史上，COSO 报告第一次明确地阐述了内部控制的制定与实施的责任问题。该报告认为，不仅仅是管理人员、内部审计人员或董事会，组织中的每一个人都对内部控制负有责任。确立这种组织思想有利于将企业的所有员工团结一致，使其主动地维护及改善企业的内部控制，而不是与管理阶层相互对立，被动地执行内部控制。

2. 强调内部控制应该与企业的经营管理过程相结合。COSO 报告认为，经营过程是指通过规划、执行及监督等基本的管理过程对企业加以管理。这个过程由组织的某一个单位或部门进行，或由若干个单位或（及）部门共同进行。内部控制是企业经营过程的一部分，与经营过程结合在一起，而不是凌

^① 董毅军：“对企业内部控制若干思考”，《航天工业管理》，2006 年第 9 期。

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库